



| موضوع   | رای شماره 535 و 536 مورخ 1396/06/07 هیات عمومی دیوان عدالت اداری |
|---|--|
| <p>شماره دادنامه: 535-536<br/> تاریخ دادنامه: 1396/06/07<br/> کلاسه پرونده: 94/1041-94/818<br/> مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری<br/> شاکیان: 1- شرکت فن آوران طبیعت و صنعت ستایش 2- آقای محمدمسعود مرادزاده فهرجی<br/> موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 1 نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی موضوع بخشنامه شماره 1393/06/22-524/93/200 سازمان امور مالیاتی کشور<br/> گردش کار: الف) آقای محمدمسعود مرادزاده فهرجی به موجب دادخواستی ابطال بند 1 نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی موضوع بخشنامه شماره 22/6/1393-524/93/200 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:</p> <p>"احتراماً همان گونه که مستحضرد 100% درآمد حاصل از صادرات کالاهای کشاورزی طبق ماده 141 قانون مالیاتهای مستقیم معاف از مالیات می باشد. متأسفانه رئیس سازمان امور مالیاتی کشور طی بخشنامه مذکور و به بهانه تسعیر نرخ ارز صادرکنندگان کالاهای کشاورزی را مشمول مالیات قرار داده است و در حالی که صادرکنندگان در چند سال اخیر به دلیل تحریمهای بین المللی امکان ورود ارز را از طریق سیستم بانکی به کشور نداشته اند و با هزاران مشکل و از طریق صرافی یا حمل پول با چمدان وجه نقد را به کشور حمل می کرده اند و بعضاً همان دلار یا درهم را تحویل فروشنده کالا می داده اند. از آنجا که سازمان امور مالیاتی کشور با ارسال این بخشنامه به نوعی قصد دور زدن قانون را دارد و به هر بهانه ای قصد اخذ مالیات از صادرکنندگان را دارد لذا خواهشمند است دستور فرمایید بند مذکور از این بخشنامه خلاف بین قانون حذف گردد تا صادرکنندگان بتوانند برای کشور ارز آوری کنند و تولید کشور روز به روز بیشتر گردد.</p> <p>همچنین به اطلاع آن مقام می رساند سازمان امور مالیاتی با استناد به همین بخشنامه کلیه صادرات یک شخص یا شرکت را خرید و فروش داخلی قلمداد می کند و از شیوه علی الراس استفاده می کند و مالیاتهای چند میلیارد تومانی برای صادرکنندگان تعیین نموده است."</p> <p>در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 1394/10/12-د/36682/212 توضیح داده است که:</p> <p>"جناب آقای درین<br/> مدیرکل محترم هیات عمومی دیوان عدالت اداری<br/> سلام علیکم</p> <p>از آنجا که اختلاف بین مودیان و ادارات امور مالیاتی راجع به سود حاصل از تسعیر ارز مربوط به صادرات در سنوات گذشته نیز وجود داشته، هیات عمومی شورای عالی مالیاتی به موضوع ورود پیدا کرده و بیان داشته چون طبق بند 24 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم زیان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری پذیرفته است بالطبع درآمد حاصل از تسعیر ارز نیز صرف نظر از منشاء تحصیل آن باید به عنوان یکی از اقلام درآمد در احتساب درآمد مشمول مالیات منظور گردد.</p> <p>بنابراین رای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره 1375/05/14-5359/04/30 که در این خصوص صادر شده است، تاکنون برای ادارات امور مالیاتی لازم برای شعب دیوان عدالت اداری و سایر مراجع اداری مربوط در موارد مشابه لازم الاتباع است می باشد. لذا با توجه به مراتب فوق الذکر تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد."</p> <p>ب) شرکت فن آوران طبیعت و صنعت ستایش به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره 1393/06/22-524/93/200 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:</p> <p>"ریاست محترم دیوان عدالت اداری<br/> با سلام و عرض تحیت:<br/> بدین وسیله اینجانب فرزاد نجفی مدیرعامل شرکت فن آوران طبیعت و صنعت ستایش مراتب اعتراض و شکایت خود را نسبت به بخشنامه تعیین تسعیر ارز به شماره 1393/06/23-524/93/200 به شرح ذیل معروض داشته و از آن مقام استدعا می نمایم با ارجاع پرونده به هیات عمومی با ابطال بخشنامه مزبور از تضییع حقوق این شرکت و شرکتهای مشابه جلوگیری گردد.<br/> شرح دادخواست</p> |  |

1- شرکت فن آوران طبیعت و صنعت ستایش یک شرکت دانشگاهی است که متعلق به اعضای هیات علمی پژوهشکده گیاهان و مواد اولیه دارویی دانشگاه شهید بهشتی می‌باشد که در چهارچوب اساسنامه و آیین‌نامه های مرکز رشد واحدهای فن آوری دانشگاه زمینه فعالیت‌های مربوط به شرکت را به امر تولید و توزیع گیاهان دارویی اختصاص داده است و از ابتدا با ورود به فرآیند تولید و توزیع گیاهان دارویی تمرکز خود را به امر صادرات گیاهان دارویی خصوصاً به کشورهای اروپایی اهتمام داشته است.

در این رهگذر در سالهای سخت و دشوار تحریمهای اقتصادی با تاسی به فرامین رهبری در راستای ایجاد شرکتهای دانش بنیان و رویکرد به اقتصاد مقاومتی با موانع و محدودیتهای مربوط به تحریمهای ظالمانه به حول قوه الهی به بقای خود ادامه داده است و در فرآیند تولید و توزیع گیاهان دارویی با آموزش کشاورزان و صرف هزینه های سرسام آور مربوط به مراحل کاشت و برداشت و مدیریت تولید گیاهان دارویی را که منجر به امر صادرات به کشورهای اروپایی شود را با همه مرارت‌های مربوط به آن به انجام رسانده است.

2- لیکن به رغم اینکه شرکت فن آوران طبیعت و صنعت ستایش شرکتی دانشگاهی و جزء شرکتهای صادراتی است که تولید و محصول خود را صادر می‌نماید که بر اساس ماده 141 قانون مالیاتهای مستقیم صددرصد از پرداخت مالیات معاف می‌باشند. اما سازمان امور مالیاتی کشور برخلاف نص صریح قانون ذکر شده به استناد بخشنامه تعیین نرخ تسعیر ارز درآمدهای مالیاتی در درآمدهای سال 1391 این شرکت مبلغ 810/034/927/3 را مشمول مالیات قرار داده در صورتی که تمامی درآمد ماخوذه این شرکت در سال 1391 از محل صادرات غیر نفتی و کالاهای کشاورزی بوده و متعاقباً هیات حل اختلاف مالیاتی به شرح موضوع رای فوق الذکر اقدام به صدور رای غیر قانونی نموده اند.

قابل ذکر است به رغم صدر فرامین رهبر انقلاب در خصوص توجه به افزایش صادرات غیر نفتی و توصیه آن نسبت به ایجاد ساز و کارهای لازم برای تشویق شرکتهای دانشگاهی و تأکیدات معظم له طی دو سال اخیر به حمایت مطلق از این نوع شرکتهای به منظور گسست حلقه های وابستگی کشور به اقتصاد دیگر کشورها در راستای رویکرد به اقتصاد مقاومتی که همواره در رسانه ملی و دیگر رسانه ها مطرح بوده است و در این شرایط می‌بایست با تاسی به دغدغه های رهبری و دولتهای خدمتگذار از ساز و کارهای قانونی و اجرایی کارآمد در راه برداشتن موانع تولید و صادرات شرکتهای صادراتی استفاده نمود.

سازمان امور مالیاتی با دور زدن قوانینی که معافیت مالیاتی را برای شرکتهای صادراتی پیش بینی نموده است به استناد بخشنامه تعیین نرخ تسعیر ارز عرصه را به این شرکت و شرکتهای مشابه که در امر صادرات فعالیت دارند تنگ نموده است.

3- قابل ذکر است با وجود اینکه این شرکت به موجب نص صریح ماده 141 قانون مالیات های مستقیم صددرصد معاف از مالیات می‌باشد، سازمان امور مالیاتی به استناد بخشنامه تعیین نرخ تسعیر ارز برخلاف قانون مبادرت به شمول مالیات بر درآمدهای این شرکت در سال 1391 نموده است که به رغم غیر قانونی بودن بخشنامه لیکن با توجه به تصویب بخشنامه مورد استناد به شماره 22/6/1393-524/93/200 که درآمد حاصل از صادرات تولیدکنندگان را با بخشنامه نرخ تسعیر ارز مشمول مالیات قرار داده با توجه به تاریخ تصویب بخشنامه در دو سال بعد از درآمد مورد احتساب شرکت از محل صادرات به واقع مبادرت به تسری مفاد بخشنامه غیرقانونی به دو سال قبل یعنی سال 1391 نموده است که این اقدام بر اساس (اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین)، خلاف قاعده و قانون بوده است و از این لحاظ نیز رفتار سازمان امور مالیاتی که متعاقباً مبنای صدور رای هیات حل اختلاف مالیاتی قرار گرفته، خلاف قانون می‌باشد.

4- نظر به مطالب مطرح شده از آنجا که اهم فعالیت‌های شرکت صرف انجام امور کشاورزی در زمینه تولید، توزیع و صادرات گیاهان دارویی می‌باشد واضح است که درآمدهای ارزی شرکت صرف هزینه های تولید شده است. لذا تصور اینکه شرکت در شرایط سالهای تحریم تمرکز فعالیت خود را متوجه خرید و فروش ارز نماید امری کاملاً بعید و ابعدهای می‌باشد و لذا در این خصوص نیز مبنای استدلال و استنتاج صدور رای مالیاتی هیات حل اختلاف مالیاتی فاقد وجاهت منطقی و قانونی می‌باشد.

5- همچنین در خاتمه ضمن تأکید بر غیر قانونی بودن بخشنامه مورد استناد هیات حل اختلاف مالیاتی و توجه آن مقام بر معافیت صددرصد این شرکت از پرداخت مالیات بر درآمد به استناد ماده 141 قانون مالیاتهای مستقیم به عرض می‌رساند به رغم غیر قانونی بودن بخشنامه تسعیر نرخ ارز مورد بحث، کارشناس مالیات نسبت به نحوه محاسبه مابه التفاوت نرخ ارز درآمدهای این شرکت دچار اشتباه شده است و مبنای محاسبه به طور صحیح انجام نشده است که با توجه به زمان صدور کالا و قیمت ارز در تاریخ مذکور میزان درآمدهای حاصل از مابه التفاوت ارز بسیار کمتر بوده است که متأسفانه در این خصوص نیز بر مبنای اعمال بخشنامه غیر قانونی به این شرکت اجهاف شده و محاسبه دقیق انجام نشده است.

6- در خاتمه با عنایت به مطالب معنون از آن مقام استدعا می‌نماید مقرر فرمایید نسبت به ابطال بخشنامه خلاف قانون تعیین نرخ تسعیر ارز و نقص رای صادره از هیات حل اختلاف مالیاتی اقدام لازم به عمل آید.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 1394/12/04-د/45295/212 توضیح داده است که:

" جناب آقای دربین

مدیرکل محترم هیات عمومی دیوان عدالت اداری

سلام علیکم

احتراماً، درباره پرونده کلاسه 94/1041 به شماره 9409980900000103 موضوع شکایت « شرکت فن آوران طبیعت و صنعت ستایش» به خواسته ابطال دستورالعمل شماره 22/6/1391-524/93/200 سازمان امور مالیاتی کشور به شرح زیر معروض می‌دارد:

الف) هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف پیشتر درباره شکایت مشابهی که از سوی وکیل « شرکت سیمان لار» به عمل آمده بود، دادنامه شماره 373- 1394/11/24 را مبنی بر رد شکایت شاکی و خلاف قانون و خارج از اختیار نبودن دستورالعمل یاد شده، صادر نموده است، بنابراین در صورت عدم اعتراض نسبت به رای یاد شده به نحو مقرر در بند (ب) ماده (84) « قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری»، موضوع شکایت و خواسته شاکی کنونی (شرکت فن

آوران طبیعت و صنعت ستایش) مشمول ماده (85) قانون یاد شده، قرار می‌گیرد. با این حال درباره ماهیت شکواییه شاکی می‌توان موارد زیر را مورد توجه قرار داد.

ب) مودیان مالیاتی که مکلف به نگهداری دفاتر قانونی می‌باشند فارغ از نوع فعالیت اقتصادی آنها مکلف اند قوانین و مقررات مالیاتی را در رابطه با تهیه و تحریر و تنظیم دفاتر و اسناد و مدارک مالی خود رعایت در موارد مراجعه ادارات امور مالیاتی برای رسیدگی به اظهارنامه یا تشخیص درآمد، آنها را ارائه و تسلیم نمایند.

بر همین پایه بند (الف) ماده (95) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366/12/03 با اصلاحیه های بعدی درباره تکلیف کلیه صاحبان مشاغل مشمول مقررات این بند به صراحت مقرر داشته است:

« صاحبان مشاغل که به موجب این قانون مکلف به ثبت فعالیتهای شغلی خود در دفاتر روزنامه وکل موضوع قانون تجارت هستند و باید دفاتر و اسناد و مدارک مربوط را با رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری نگاهداری کنند.»

در مورد انجام همین تکلیف و لزوم رعایت استانداردهای حسابداری توسط مودی در تبصره (2) ماده (95) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 1380/11/27 مقرر گردیده است که:

« آیین‌نامه مربوط به روش نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی نهایی بر اساس نوع فعالیت و همچنین رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری توسط سازمان امور مالیاتی کشور و با کسب نظر از جامعه حسابداران رسمی تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید.»

با توجه به آنچه گفته آمد، مودیان مالیاتی مکلف اند مقررات خاص قوانین مالیاتی را درباره صورتهای مالی و از جمله تسعیر نرخ ارز در سال مالی و مالیاتی رعایت نمایند. در پرونده حاضر نیز، ادارات امور مالیاتی بابت گزارشهای مالی « شرکت فن آوران طبیعت و صنعت ستایش» مکلف بودند تا قوانین و مقررات مالیاتی را به عنوان یک قانون خاص به اجرا درآوردند.

ج) با توجه به مطالب یاد شده، از آنجا که در حقوق مالیاتی ایران و در قواعد مربوط به مالیاتهای مستقیم، به استناد مواد (110) و (155) «قانون مالیاتهای مستقیم» مصوب 1366/12/03 و اصلاحات بعدی آن، « اصل کلی سالانگی» حاکم می‌باشد، از این رو چگونگی اقدام قانونی در ادارات امور مالیاتی بابت شناسایی، تشخیص و تعیین درآمد مشمول مالیات مودیان به صورت سالانه می‌باشد.

شناسایی، تشخیص و تعیین درآمد مشمول مالیات مودیان با رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی، ترازنامه و حساب سود و زیان می‌باشد که توسط مودی حداکثر تا چهار ماه پس از پایان سال مالیاتی و برای یک دوره یک ساله به ادارات امور مالیاتی صلاحیت دار ارائه می‌شود.

شیوه انجام این امر از دیدگاه قوانین و مقررات مالیاتی، وفق مواد 93 تا 95 «قانون مالیاتهای مستقیم» و در مورد اشخاص مکلف به نگهداری دفاتر از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی مودی صورت می‌گیرد همچنان که فراز نخست ماده (106) قانون پیش برابر منطوق ماده (97) و بخش اخیر ماده (106) قانون مالیاتهای مستقیم، رعایت ماده (98) همین قانون به انجام خواهد رسید، بنابراین برخلاف ادعای شاکی سازمان امور مالیاتی کشور، به منظور تشخیص و تعیین درآمد مشمول مالیات مکلف به رسیدگی با رعایت قوانین و مقررات مالیاتی و اصول و استانداردهای حسابداری نموده است و دستورالعمل یاد شده ادارات امور مالیاتی را صادره ممنوعیت ارائه صورتهای مالی اشخاص ملزم به ارائه آن به دیگر سازمانها هستند، مستفاد نمی‌شود.

همچنان که در دستورالعمل موضوع شکایت، تسعیر ارز در صورتهای مالیاتی با رعایت استاندارد شماره (16) حسابداری، مصوب سازمان حسابرسی و به منظور ایجاد وحدت رویه در ادارات امور مالیاتی مورد حکم قرار گرفته است.

د) افزون بر موارد یاد شده بند (7) استاندارد شماره (16) حسابداری مصوب سازمان حسابرسی، تسعیر را فرآیندی دانسته که از طریق آن، اطلاعات مالی مبتنی بر ارز، بر حسب واحد پول گزارشگری بیان می‌شود. به موجب بند (23) استاندارد شماره (16) حسابداری که در سال 1391 تجدیدنظر و در سال 1392 توسط سازمان حسابرسی اصلاح شده است فعالین اقتصادی مالی و پولی مکلف شده اند تا در پایان هر دوره گزارشگری ارقام ارزی خود را به شرح زیر تسعیر کنند:

« الف- ارقام پولی ارزی، باید به نرخ ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر شود.

ب- ارقام غیر پولی که به بهای تمام شده ارزی اندازه گیری شده است باید به نرخ ارز در تاریخ معامله تسعیر شود.

ج- ارقام غیر پولی که به ارزش منصفانه بر حسب ارز اندازه گیری شده است باید به نرخ ارز در تاریخ تعیین ارزش منصفانه تسعیر شود.»

بند (2) بخش کلیات دستورالعمل موضوع شکایت نیز که با توجه به استاندارد یاد شده مقرر داشته: صرفاً ارقام پولی ارزی باید به نرخ ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر شود چیزی خارج از اصول و استانداردهای حسابداری را مقرر نداشته است در تبیین اتخاذ یک روش یکنواخت به حکم مقرر در بند (24) ماده (148) قانون مالیاتهای مستقیم مبنی بر لزوم رعایت اصول متداول حسابداری اشاره گردیده است.

ه- درباره بند (5) شکواییه شاکی نیز اعضای آن هیات تخصصی بهتر می‌دانند که رسیدگی به ادعای مودی در مورد اشتباه در محاسبه، از نظر مالیاتی باید در هیاتهای حل اختلاف مالیاتی برابر مواد 170، 242 تا 244 « قانون مالیاتهای مستقیم» و پس از صدور آرای قطعی مراجع اداری مالیاتی، در صلاحیت شعب دیوان عدالت اداری می‌باشد، نه هیات عمومی و یا هیات تخصصی دیوان عدالت اداری.

با توجه به مطالب فوق الاشعار، نظر به اینکه دستورالعمل صادره وفق بند (24) ماده (148) قانون مالیاتهای مستقیم و استاندارد شماره (16) حسابداری مصوب سازمان حسابرسی صادر شده و در محدوده صلاحیت قانونی سازمان امور مالیاتی کشور و ماده (219) « قانون مالیاتهای مستقیم» اصلاحی مصوب 1380/11/27 و ماده (9) تصویب نامه شماره 27133/ت23913-ه-1380/06/10 هیات وزیران، « موضوع تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و آیین‌نامه اجرایی بند (الف) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» صادر گردیده و هیچ گونه مغایرت با قانون یا خروج از اختیارات صورت نگرفته است، با استناد به ماده (84) « قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت

اداری» مصوب 1392 رسیدگی و رد شکایت شاکی را درخواست می‌نماید.  
متن بخشنامه مورد شکایت به قرار زیر است:

موضوع تسعیر ارز

با توجه به سوالات و ابهامات مطرح شده در خصوص تسعیر ارز در ارتباط با مودیانی که دارای معاملات ارزی یا دارایی و بدهی پولی ارزی می‌باشند و به منظور وحدت رویه در رسیدگی‌های مالیاتی، مقرر می‌دارد موارد به شرح زیر ملحوظ نظر قرار گیرد.

نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی:

1- سود حاصل از تسعیر ارز صرف نظر از منشاء تحصیل آن مشمول مالیات خواهد بود (به طور مثال معافیت حاصل از صادرات دلیلی بر معافیت درآمدهایی که به لحاظ نگهداری یا کاربرد ارز حاصل از صادرات به دست می‌آید، نخواهد بود). بدیهی است زیان تسعیر ارز حاصل از صادرات نیز به شرط رعایت مقررات قابل قبول خواهد بود.  
در اجرای ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392، پرونده به هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری ارجاع می‌شود و هیات مذکور به موجب دادنامه شماره 10/6/1395-99، بندهای 3، 4 و 5 بخشنامه 1393/06/22-524/93/200 را قابل ابطال تشخیص نداد و رای به رد شکایت صادر کرد. رای مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافته است.

«رسیدگی به بند 1 از بخشنامه فوق الذکر در دستور کار هیات عمومی قرار گرفت.» هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1396/06/07 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.  
رای هیات عمومی

بر مبنای بند (الف) ماده 141 قانون مالیاتهای مستقیم، صددرصد درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده کالای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی (شامل محصولات زراعی، باغی، دام و طیور، جنگل و مرتع) و صنایع تبدیلی و تکمیل آن و پنجاه درصد درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهایی که به منظور دست یافتن به اهداف صادرات کالاهای غیرنفتی به خارج از کشور صادر می‌شوند از شمول مالیات معاف هستند و به موجب بند (ب) ماده 104 قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، اخذ هرگونه مالیات و عوارض از صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع است و بر اساس مدلول ماده 36 قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب 1394/02/01 و بند (ب) ماده 45 قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور مصوب 1395/11/10 سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل صادرات از هرگونه مالیات معاف است، بنابراین احکام مواد 36 و 45 قوانین یاد شده موید این معنی است.

نظر به اینکه سازمان امور مالیاتی در بند 1 نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی دستورالعمل مورد شکایت، سود حاصل از تسعیر ارز با منشاء صادرات را مشمول مالیات قرار داده است این حکم خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات مرجع وضع آن تشخیص داده شد و به استناد بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می‌شود.

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

